Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-382/2010
{T 0/2}

Urteil vom 21. September 2010

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (Subvention, Vorsteuerabzugskürzung)

Sachverhalt:

A.
Die A._____AG übernahm mit Vertrag vom 19. Dezember 2005 durch Fusion die Aktiven und Passiven der B._____AG, der C._____AG und der D._____AG rückwirkend per 30. Juni 2005. Die A._____AG bezweckt insbesondere die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der gesamten Logistik im In- und Ausland. Sie ist seit dem 1. Januar 2006 im Register der Steuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.
Mit dem Abrechnungsformular für das 3. Quartal 2008, datiert vom 21. September 2008, machte die A._____AG einen (zusätzlichen) Betrag zu ihren Gunsten in der Höhe von Fr. 40'086.95 geltend. In ihrem Schreiben vom 21. November 2008 begründete sie dieses Vorgehen damit, dass am 20. Mai 2005 die ESTV der A._____AG eine Weisung erteilt habe, wonach für Beiträge, die sie als Rückerstattungen der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe (LSVA) erhalten habe, eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen sei. Sie habe sich pflichtgemäss an diese Weisung gehalten und seither für das Jahr 2005 Fr. 8'402.23, für 2006 Fr. 16'595.46 und für 2007 Fr. 15'089.26 Vorsteuerabzugskürzungen vorgenommen. In der Zwischenzeit habe sie festgestellt, dass das Bundesgericht bereits am 6. Februar 2004 entschieden hatte, die LSVA-Rückerstattung stelle keine Subvention dar. Die Weisung der ESTV sei damit klar rechtswidrig gewesen. Aus diesem Grund habe sie die Vorsteuerabzugskürzung nun im Abrechnungsformular für das 3. Quartal 2008 rückgängig gemacht.

C.
Am 30. März 2009 teilte die ESTV der A._____AG mit, die Weisung vom 20. Mai 2005 sei keineswegs rechtswidrig gewesen, sondern habe der damaligen Praxis entsprochen. Mit Wirkung per 1. Oktober 2008 habe die ESTV eine Praxisänderung vorgenommen. Erst ab diesem Zeitpunkt seien Rückerstattungen der LSVA für Vor- und Nachläufe im unbegleiteten kombinierten Verkehr (UKV) nach der Verwaltungspraxis nicht mehr als Subventionen zu qualifizieren und würden keine Vorsteuerabzugskürzungen mehr bewirken. Eine Steuerrückerstattung könne nicht gewährt werden, da die damalige Praxis von der A._____AG nicht bestritten worden sei.

D.
Auf Verlangen der A._____AG traf die ESTV am 11. September 2009 einen anfechtbaren Entscheid. Sie erkannte, dass jene keinen Anspruch auf die im Abrechnungsformular 3. Quartal 2008 rückwirkend für die Jahre 2005 bis 2007 geltend gemachten Vorsteuern im Umfang von Fr. 40'086.95 habe. Die A._____AG schulde ihr deshalb diesen Betrag zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 31. Mai 2009. Zur Begründung brachte die ESTV im Wesentlichen vor, die Deklarationen seien jeweils vorbehaltlos erfolgt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sei deshalb eine Rückerstattung ausgeschlossen.

E.
Gegen diesen Entscheid vom 11. September 2009 erhob die A._____AG am 12. Oktober 2009 Einsprache. Sie legte insbesondere dar, dass die von der ESTV geltend gemachte Praxis bis zum 1. Januar 2008 gar nicht publiziert worden sei. Während Jahren hätten Aussendienstmitarbeiter der ESTV eine ganze Branche kontrolliert und Aufrechnungen vorgenommen, ohne dass diese Praxis auf dem ordentlichen Weg festgelegt und bekanntgemacht worden sei. In dieser Zeit habe die ESTV eine bundesrechtswidrige, unpublizierte Praxis aufrecht erhalten. Ein solches Vorgehen könne nicht durch das fragwürdige Prinzip der vorbehaltlosen Zahlung einer Abrechnung geschützt werden.

F.
Die ESTV wies mit Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2009 die Einsprache ab und stellte fest, dass die A._____AG keinen Anspruch auf die rückwirkend für die Jahre 2005 bis 2007 geltend gemachten Vorsteuern im Umfang von Fr. 40'086.95 habe. Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Verwaltungspraxis bereits vom Moment an gültig sei, in dem die ESTV den von der Überzeugung der Gesetzmässigkeit getragenen Willen zu einer bestimmten konstanten Rechtsanwendung gegenüber jedermann habe und nicht erst mit der entsprechenden Publikation. Der Aussendienstmitarbeiter habe im Anschluss an die Kontrolle die Praxis korrekt mitgeteilt. Die A._____AG habe die Möglichkeit gehabt, die verlangten Vorsteuerabzugskürzungen unter Vorbehalt vorzunehmen oder gänzlich zu bestreiten. Davon habe sie aber nicht Gebrauch gemacht und damit die damalige Praxis akzeptiert. Eine rückwirkende

Anwendung der neuen (milderen) Verwaltungspraxis sei unter diesen Umständen nicht möglich.

G.

Die A._____AG (Beschwerdeführerin) führte am 20. Januar 2010 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Dezember 2009 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, das Bundesgericht habe bereits am 6. Februar 2004 entschieden, dass die Rückerstattung von LSVA für Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV keine Subvention darstelle. Mitte Mai 2005 habe die ESTV die Mehrwertsteuerkontrolle durchgeführt und ihr am 20. Mai 2005 eine schriftliche Weisung abgegeben, wonach es sich bei den erwähnten LSVA-Rückerstattungen um Subventionen handle, die eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung bewirkten. Sie hätte der Weisung geglaubt und in der Folge die verlangten Vorsteuerabzugskürzungen vorgenommen. Der ESTV sei mit grösster Wahrscheinlichkeit bereits im Zeitpunkt der Kontrolle bekannt gewesen, dass diese Praxis bestritten worden sei. Sicher sei, dass im Verlauf des Jahres 2005 Branchenkollegen ein Verfahren bezüglich dieser Frage angestrengt hätten. Sie stelle daher den Beweisantrag, die ESTV habe Auskunft zu erteilen, wann gegen die fragliche Verwaltungspraxis Rechtsverfahren eingeleitet worden seien und wann darüber entschieden worden sei. In den Jahren 2005-2007 habe die ESTV nichts zur Klärung der umstrittenen Frage unternommen.

Im Weiteren habe die ESTV ihre Praxis nicht öffentlich bekannt gemacht. Erst auf den 1. Januar 2008 habe sie ihre Verwaltungspraxis betreffend LSVA-Rückerstattungen in der Branchenbroschüre Nr. 09, Transportwesen, publiziert. Im Herbst 2008 habe die ESTV in einem im Jahr 2005 eingeleiteten Verfahren einen Einspracheentscheid getroffen und in der Folge ihre Verwaltungspraxis geändert. Es sei somit erwiesen, dass die A._____AG gestützt auf eine Weisung der ESTV zu viel Mehrwertsteuer entrichtet habe.

Zudem sei die Gerichtspraxis zur vorbehaltlosen Zahlung nicht zwingend durch das Gesetz vorgeschrieben. Sie stehe im Übrigen im Widerspruch zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Doch selbst für den Fall, dass diese Gerichtspraxis einer erneuten Überprüfung stand halte, sei sie vorliegend nicht anwendbar. Zum einen sei die alte

Verwaltungspraxis schon von Anfang an unhaltbar gewesen. Andererseits habe sich die ESTV während mindestens drei Jahren nicht mit einer eingereichten Bestreitung ihrer Praxis auseinandergesetzt.

H.
Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 9. März 2010 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2005-2008 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetzt vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113

Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3, A-4360/2008 und A-4415/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip und die Wirkungen der vorbehaltlosen Abrechnung etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71 f. MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugssteuer" stehen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 1.2).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 5 Bst. c aMWSTG]; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1615/2006 vom 4. November 2009 E. 2.2.1.1).

2.2 Nach Art. 33 Abs. 1 aMWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet; dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar (vgl. BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist hier die Sicht des Verbrauchers bzw. des Leistungsempfängers massgeblich. Begriff und Umfang des Entgelts definieren sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder

verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 und A-1627/2006 vom 20. April 2009 E. 2.3, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 110 Rz. 3).

2.2.1 Nicht zum Entgelt gehören Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG). Im schweizerischen Recht gibt es keine allgemein anerkannte Umschreibung des Subventionsbegriffs; auch das aMWSTG definiert den Begriff nicht. Das Bundesgericht umschreibt Subventionen allgemein als Leistungen kraft öffentlichen Rechts, die anderen Rechtspersonen für bestimmte Zwecke zukommen, ohne dass dies zu einer unmittelbaren Gegenleistung an den Subventionsgebenden führt. Mit der Subventionierung will der Subventionsgeber beim Empfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen, das zur Erreichung bestimmter, im öffentlichen Interesse liegender Zwecke geeignet erscheint. Sind mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifischen Leistungen verknüpft und ist der Subventionsempfänger frei, wie er – allenfalls im Rahmen eines allgemeinen Leistungsauftrags an ihn – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, so deutet dies auf eine Subvention hin. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung des Subventionsempfängers erfolgt die Subventionierung ohne wirtschaftliche Gegenleistung. Subventionen sind damit von vornherein nicht Gegenstand eines mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsaustauschs, sie sind nicht Entgelt für eine vom Subventionsempfangenden zu erbringende marktwirtschaftliche Leistung und fliessen folgerichtig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer ein (BGE 126 II 443 E. 6b bis 6e; Urteile des Bundesgerichts vom 1. September 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 248 E. 2.2, 2.3, vom 25. August 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 170 f. E. 6, 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.2, 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 5.1, A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 2.2.1, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.4.1).

2.3 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nach Art. 38 Abs. 8 aMWSTG ist der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6834/2007 und 6835/2007 vom 14. Juni 2010 E. 3.1; zur Kritik an dieser Bestimmung: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1668/2006 vom 16. November 2009 E. 3.2.1; das neue MWSTG enthält im Übrigen in Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG inhaltlich die gleiche Regelung).

2.4

2.4.1 Die Erhebung der Inlandumsatzsteuer erfolgt durch die ESTV. Diese hat hierfür alle erforderlichen Weisungen und Entscheide zu treffen, deren Erlass nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten ist (Art. 52 aMWSTG).

2.4.2 Die gestützt auf diese Befugnis von der ESTV erlassenen Wegleitung, Merkblätter und Branchenbroschüren usw. stellen Verwaltungsverordnungen dar und sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2007/41 E. 4.1). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 15 ff. zu Art. 102). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 81, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der

anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2007/41 E. 3.3; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3b mit Hinweisen). Angesichts der herausragenden Bedeutung des Legalitätsprinzips kann eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse, nicht schriftlich festgehaltene Praxis indes unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen (BVGE 2007/41 E. 4.1).

2.4.3 Gemäss Rechtsprechung stimmt der zeitliche Geltungsbereich von Verwaltungsverordnungen grundsätzlich mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm überein, die durch die Praxis ausgelegt wird (Urteile des Bundesgerichts vom 30. März 2001, veröffentlicht in ASA 72 S. 158 E. 4c, vom 15. Mai 2000, veröffentlicht in ASA 70 S. 589 E. 5b, 5c; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1669/2006 vom 3. September 2010 E. 2.2, A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 3.1, A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 4.2.3; BVGE 2007/25 E. 3.2). Im Weiteren bedürfen Verwaltungsverordnungen nach unumstrittener Auffassung für ihre Gültigkeit keiner förmlichen Verkündung (Beusch, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 102).

2.4.4 Einer eingelebten Praxis kommt erhebliches Gewicht zu. Allerdings ist es den Behörden nicht verwehrt, eine bisher geübte Praxis zu ändern bzw. muss eine Praxisänderung sogar erfolgen, wenn jene zur Einsicht gelangen, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung oder Ermessensbetätigung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Eine Änderung der Praxis lässt sich jedoch regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten (BGE 135 I 79 E. 3, BGE 132 III 770 E. 4). Im Weiteren muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungs-

recht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 513). Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die um so gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte bisherige Praxis befolgt wurde (BGE 127 I 49 E. 3c, BGE 126 I 122 E. 5). Eine zulässige neue Praxis ist grundsätzlich sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden. Im Einzelfall kann dieser Regel der Schutz von Treu und Glauben entgegenstehen, namentlich bei einer verfahrensrechtlichen Änderung; diesfalls darf die neue Praxis nicht ohne vorgängige Ankündigung Anwendung finden (BGE 132 II 153 E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2007 vom 21. Dezember 2007; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.3). Eine rückwirkende Anwendung einer neuen Verwaltungspraxis ist grundsätzlich unzulässig (Urteil des Bundesgerichts 2A.339/2003 vom 18. Februar 2004 E. 4.1; vgl. zur Ausnahme unten E. 2.5.3).

2.5

2.5.1 Das Mehrwertsteuergesetz stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren übertragen (sog. Selbstveranlagungsprinzip; vgl. Art. 46 f. aMWSTG, vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat er selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt (Art. 56 aMWSTG,), und er ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags verantwortlich (Art. 43 ff. aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4, A-1636/2006 und A-1637/2006 vom 2. Juli 2007 E. 2.1). Der Steuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen – nicht mehr zurückkommen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 672 E. 3.4.3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2).

2.5.2 Der Abrechnung des Steuerpflichtigen kommt zwar nicht die Bedeutung eines verbindlichen Entscheids im Sinne von Art. 63

aMWSTG zu; die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen entsprechen jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung, wenn dieser keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.4, bestätigt in 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 und 2C_256/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1450/2006 vom 24. Januar 2008 E. 2.2, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2). Die Bindungswirkung erfolgt nicht aus der (allenfalls gesetzwidrigen) Verwaltungspraxis, sondern aus der vorbehaltlosen Deklaration (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 5.3 mit Hinweisen).

2.5.3 Mit Bezug auf Praxisänderungen ist das Bundesgericht stets davon ausgegangen, dass eine Rückerstattung und somit die rückwirkende Anwendung einer neuen (milderen) Praxis nur in Frage kommt, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.7; so bereits BGE 102 Ib 45 E. 1b). Ein Steuerpflichtiger, der bisher vorbehaltlos aufgrund der alten Verwaltungspraxis die Mehrwertsteuer abgerechnet hat, kann sie somit bei einer Änderung der Praxis nicht zurückfordern (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern, 2003, Rz. 1734).

Dies verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), welches verlangt, dass gleiche Sachverhalte mit gleichen relevanten Tatsachen gleich zu behandeln sind. Eine Praxisänderung führt immer dazu, dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt lediglich, dass die der alten und die der neuen Praxis unterliegenden Fälle je gleich behandelt werden. "Eine Verletzung von Art. 8 BV könnte allenfalls in Frage kommen, wenn die Behörde nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis oder andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis behandeln würde" (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003, a.a.O., E. 3.4.3.7 f. mit weiteren Hinweisen; BVGE 2007/14 E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungs-

gerichts A-4785/2007 vom 23. Februar 2010 E. 2.4, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.2).

2.6 Halterinnen und Halter von der LSVA unterliegenden Fahrzeugen, mit denen Fahrten im unbegleiteten kombinierten Verkehr (UKV) ausgeführt werden, erhalten für die Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV von der Zollverwaltung auf Antrag eine Rückerstattung (Art. 8 Abs. 1 der Verordnung vom 6. März 2000 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe [SVAV; SR 641.811]). Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV sind solche, die von Strassenfahrzeugen mit Ladebehältern (Container, Wechselaufbauten) oder mit Sattelanhängern zwischen dem Verlade- oder Entladeort und einem Umschlagsbahnhof oder Rheinhafen ausgeführt werden, ohne dass das Ladegut beim Übergang vom einen zum anderen Verkehrsträger das Transportgefäss wechselt (Art. 9 Abs. 1 SVAV).

Gemäss der Branchenbroschüre Nr. 09 der ESTV, Transportwesen, gültig ab 1. Januar 2008, Ziff. 3.8.6, stellten die genannten LSVA-Rückerstattungen für die Fahrten im Vor- und Nachlauf des UKV für die Belange der Mehrwertsteuer noch Subventionen dar. Diese Praxis änderte die ESTV mit Wirkung per 1. Oktober 2008. Ab diesem Datum gelten diese LSVA-Rückerstattungen nicht mehr als Subventionen und führen folglich beim Empfänger der Rückerstattung auch nicht mehr zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Die ESTV teilte die Praxisänderung den interessierten Verbänden und Bundesstellen mit Schreiben vom 24. November 2008 mit.

3.

Im vorliegenden Fall erteilte die ESTV am 20. Mai 2005 im Anschluss an eine Steuerkontrolle der Vorgängerin der Beschwerdeführerin die Weisung, LSVA-Rückerstattungen seien mehrwertsteuerrechtlich als Subventionen zu behandeln und dementsprechend verhältnismässige Kürzungen des Vorsteuerabzuges vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin tat dies in den folgenden Steuerabrechnungen jeweils vorbehaltlos. Nach der Praxisänderung der ESTV per 1. Oktober 2008 (wonach LSVA-Rückerstattungen nicht mehr als Subventionen qualifiziert wurden und sich demzufolge eine Vorsteuerabzugskürzung erübrigte) ersuchte die Beschwerdeführerin um Korrektur der von ihr von 2005 bis 2007 aufgrund von LSVA-Rückerstattungen vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzungen in der Höhe von Fr. 40'086.95.

3.1 Die Beschwerdeführerin verlangt mit ihrer Beschwerde eine rückwirkende Anwendung der neuen (milderen) Praxis. Dies kommt nach konstanter Rechtsprechung nur in Frage, wenn die mehrwertsteuerpflichtige Person den nach der früheren Praxis geschuldeten Steuerbetrag rechtswirksam angefochten oder unter Vorbehalt bezahlt hat (E. 2.5.3). Beides ist unbestrittenermassen nicht der Fall. Die Beschwerdeführerin hat die damals geltende Praxis stillschweigend akzeptiert und ist damit an ihre Deklaration gebunden.

3.1.1 Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, dass das Bundesgericht bereits in seinem Urteil 2A.71/2003 vom 6. Februar 2004, also vor der Kontrolle im Mai 2005, festgehalten habe, die betreffenden LSVA-Rückerstattungen stellten keine Subvention dar. Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass der Streitgegenstand des betreffenden Urteils vom 6. Februar 2004 nicht die mehrwertsteuerliche Behandlung der fraglichen LSVA-Rückerstattungen im UKV betraf, sondern es allein um die Berechtigung zur Rückerstattung von LSVA nach der SVAV ging. Ob dieses Urteil überhaupt für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der LSVA-Rückerstattung präjudizierende Wirkung haben kann, ist deshalb grundsätzlich fraglich. Zudem verneinte das betreffende Urteil die Subventionseigenschaft lediglich im Rahmen eines obiter dictums. Diese Fragen müssen jedoch nicht beantwortet werden, da eine Verwaltungspraxis – selbst wenn sie Urteilen des Bundesgerichts widerspricht – grundsätzlich Gültigkeit hat, bis sie von der Verwaltung selbst geändert wird (vgl. zu den Folgen, wenn eine Behörde es ablehnt, eine gesetzeswidrige Praxis aufzugeben: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 518 ff.; BEUSCH, a.a.O., Rz. 18 zu Art. 102). Die ESTV hatte als vollziehende Behörde zu bestimmen, ob die LSVA-Rückerstattungen mehrwertsteuerrechtlich als Subventionen zu qualifizieren sind. Ob die von ihr getroffene Auslegung richtig war, unterlag im konkreten Streitfall der gerichtlichen Überprüfung. Im Weiteren hindert auch der Umstand, dass die Verwaltungspraxis per 1. Oktober 2008 von der ESTV geändert wurde, die Gültigkeit der alten Praxis bis zu diesem Zeitpunkt nicht. Die gegenteilige Ansicht würde dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen (vgl. E. 2.4.4)

3.1.2 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, sie habe der Weisung der ESTV vom 20. Mai 2005 geglaubt und deshalb pflichtgemäss eine Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen. Hier ist festzuhalten, dass die betreffende Weisung die damaligen Praxis der ESTV korrekt wieder-

gegeben hat. Es liegt damit nicht etwa eine falsche behördliche Auskunft vor. Im Weiteren kann die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass – nach ihren Angaben – mehrere Unternehmen aus der Transportbranche die Praxis der ESTV bestritten haben, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es stand der Beschwerdeführerin frei, dies auch selbst zu tun. Im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung kann deshalb auf den Beweisantrag der Beschwerdeführerin, die ESTV habe Auskunft darüber zu erteilen, wann gegen ihre (alte) Praxis Rechtsverfahren eingeleitet worden und wann diese abgeschlossen worden seien, verzichtet werden (zur antizipierten Beweiswürdigung vgl. BGE 131 I 153 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2293/2008 vom 18. Mai 2010 E. 1.4.1 mit weiteren Hinweisen).

3.1.3 Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, die alte Praxis der ESTV sei erst auf den 1. Januar 2008 in der Branchenbroschüre Transportwesen publiziert worden. Es sei dadurch verhindert worden, dass sich gegen die Verwaltungspraxis auf breiter Ebene Widerstand formieren konnte. Dieser Einwand ist nicht stichhaltig. Zunächst ist festzuhalten, dass der zeitliche Geltungsbereich von Verwaltungsverordnungen (wozu Branchenbroschüren gehören; vgl. E. 2.4.2) grundsätzlich mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm übereinstimmt, die durch die Praxis ausgelegt wird, auch wenn die Verwaltungspraxis erst später publiziert wird (E. 2.4.3). Entscheidend ist vorliegend aber, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der Weisung vom 20. Mai 2005 Kenntnis von der Praxis erhielt und diese angewendet hat, ohne dagegen einen Vorbehalt anzubringen. Aus der – aus Sicht der Beschwerdeführerin – späten Publikation kann sie deshalb von Vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ob sich bei einer früheren Publikation politischer Widerstand gebildet hätte, ist irrelevant. Im Übrigen hat die ESTV – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – die entsprechende (alte) Praxis in der Branchenbroschüre Transportgewerbe per 1. Januar 2008 zu Recht als Praxispräzisierung bezeichnet, da die bisherige Verwaltungspraxis seit 2005 bestand.

3.1.4 Ebenfalls nicht stichhaltig ist der Einwand der Beschwerdeführerin, das aMWSTG enthalte keine Regelung zur Bindung an vorbehaltlos bezahlte Steuern. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die Bindungswirkung aus dem Selbstveranlagungsprinzip folgt, welches gesetzlich verankert ist (E. 2.5.1). Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, dass der Gesetzgeber sich im neuen

MWSTG gegen die Gerichtspraxis zur Bindung an vorbehaltlos bezahlte Abrechnungen ausgesprochen habe. Zunächst ist festzustellen, dass auf den vorliegenden Fall materiell – unbestrittenermassen – noch das aMWSTG zur Anwendung kommt. Die Regeln des (neuen) MWSTG sind folglich insoweit nicht massgebend. Im Weiteren ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – nicht sicher, ob bei der Anwendung des (neuen) MWSTG sich eine andere Lösung ergeben hätte. Art. 88 Abs. 3 MWSTG sieht nämlich vor, dass nur dann ein Anspruch auf Steuerrückerstattung besteht, wenn eine steuerpflichtige Person *nicht* geschuldete Steuern bezahlt hat (vgl. dazu auch Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 7016). Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin indessen eine nach der alten Praxis geschuldete Steuer geleistet. Die Frage kann aber offen bleiben, da das (neue) MWSTG ohnehin nicht anwendbar ist.

3.2 Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf eine Korrektur der vorgenommenen Vorsteuerabzugskürzung. Die Beschwerde ist damit abzuweisen.

4.
Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'000.-- festgelegt werden (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3000.- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: